



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Recurso n.º : 143.700
Matéria : IRPJ e OUTRO - EXS.: 2000 a 2002
Recorrente : CENTRO EDUCACIONAL DE FORMAÇÃO SUPERIOR - CEFOS
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 28 DE MARÇO DE 2007
Acórdão n.º : 105-16.357

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - Consoante o artigo 146, inciso II, da CF/88, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser editadas por lei complementar conforme sentença definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 93.770 e suspensão de dispositivos das leis nº 8.212/91, 9.430/96 e 9.532/97 relacionadas com a limitação do poder de tributar.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LEIS JULGADAS INCONSTITUCIONAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - O Decreto nº 2.194/97 e Parecer PGFN/CRF nº 439/96 determinam sejam observadas, inclusive, pelas autoridades administrativas as sentenças definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - Restabelecida a imunidade tributária, estão prejudicados os lançamentos efetuados para a cobrança de IRPJ e CSLL, especialmente, quando os fundamentos para a suspensão da imunidade e para a exigência de tributos e contribuições são os mesmos.

IRPJ - LANÇAMENTO - BASE DE CÁLCULO - LUCRO REAL - A base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica é o lucro real, arbitrado ou presumido e se a autoridade fiscal optar pela tributação com base no lucro real, o lucro deve ser apurado na forma do artigo 60 e seus §§ do Decreto-lei nº 1.598/77 e observância do disposto no art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 113/98 e, por consequência, a tributação do 'superavit' correspondente à diferença entre as receitas e despesas não serve como base de cálculo por não constituir lucro real, nem lucro presumido ou arbitrado.

CSLL - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - LANÇAMENTO - BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido apurado na forma do artigo 2º e seus §§ da Lei nº 7.689, de 1988. A simples diferença entre a receita e as despesas operacionais não pode ser equiparado ao lucro líquido que consiste no resultado apurado com observância da legislação comercial com os ajustes estabelecidos.

Recursos voluntários conhecidos providos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

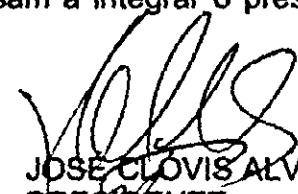
Fl. _____

2

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

Vistos, rélatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CENTRO EDUCACIONAL DE FORMAÇÃO SUPERIOR - CEFOS

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente Convocado), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e IRINEU BIANCHI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL

3

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357
Recurso n.º : 143.700
Recorrente : CENTRO EDUCACIONAL DE FORMAÇÃO SUPERIOR - CEFOS

RELATÓRIO

A pessoa jurídica CENTRO EDUCACIONAL DE FORMAÇÃO SUPERIOR - CEFOS, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 16.694.697/00001-88, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte(MG), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

Encontra-se neste recurso o litígio correspondente o IRPJ e à CSLL relativa aos anos-calendário de 1999 a 2001, em decorrência da suspensão da imunidade tributária no período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 2001.

A suspensão da imunidade tributária, consoante Termo de Constatação e Notificação Fiscal, e DESPACHO (suspensão de Imunidade), de fls. 49 a 67, deu-se em virtude de (fl. 144, do processo nº 10680.007099/2003-73):

a) com referência ao IRPJ:

a.1) não é uma 'instituição', nos termos do art. 150 da Constituição Federal, de 1988, e desenvolve atividade de ensino de forma mercantilista;

a.2) remunera seus dirigentes, contrariando dispositivos legais específicos;

a.3) pelo artigo 18 da Lei nº 9.532/1997 a isenção concedida às entidades que se dediquem às atividades educacionais em virtude do artigo 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, foi revogada a partir de 1º de janeiro de 1998.

b) com referencia às contribuições sociais (CSLL, COFINS e PIS):

3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

4

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

b.1) não cumpre os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, posto que não possui Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos; não promove a assistência social beneficente a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes e seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores recebem remuneração da mesma; e,

b.2) pratica suas atividades educacionais de forma mercantilista, cobrando pelos serviços prestados e concorrendo no mercado com empresas que não gozam dos benefícios de isenção.

Os fundamentos para a lavratura dos Autos de Infração com exigência de IRPJ e CSLL (fls. 41 do processo nº 10680.018634/2003-11) foram exatamente iguais aos da suspensão da imunidade tributária.

O crédito tributário lançado corresponde a:

TRIBUTOS	LANÇADOS	JUROS	MULTAS	TOTAIS
IRPJ	1.481.682,11	985.560,16	1.111.261,55	3.578.503,82
CSLL	596.234,80	398.263,27	447.176,04	1.441.674,11
TOTAIS	2.077.916,91	1.383.823,43	1.558.437,59	5.020.177,93

Este crédito tributário foi calculado sobre as diferenças entre as receitas e despesas operacionais apuradas nos seguintes trimestres:

FATO GERADOR	BASES DE CÁLCULO
31/03/1999	1.000.462,64
30/06/1999	465.681,34
30/09/1999	1.086.026,12
31/12/1999	130.287,10
31/03/2000	655.954,57

FATO GERADOR	BASE DE CÁLCULO
30/06/2000	565.508,86
30/09/2000	795.599,73
31/03/2001	1.045.843,02
30/06/2001	323.859,49
30/09/2001	440.570,20

Na decisão de 1º grau, de nº 6.663, de 24 de agosto de 2004, no processo administrativo fiscal nº 10680.007099/2003-73, correspondente a suspensão da imunidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

5

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

tributária, a solicitação do sujeito passivo foi indeferida e a ementa da decisão foi redigida nos seguintes termos:

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. Para o gozo tanto da imunidade de impostos quanto da isenção de contribuições para a seguridade social, as entidades de educação e assistência social estão obrigadas a não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

CONTRIBUIÇÕES PARA SEGURIDADE SOCIAL. ISENÇÃO. Uma das exigências para que a entidade beneficente seja isenta das contribuições para a seguridade social é ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Solicitação Indeferida."

Neste processo administrativo fiscal de nº 10680.002103/2004-98 que versa sobre a exigência de IRPJ e CSLL, a decisão de 1º grau está ementada como segue:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. Para o gozo da imunidade de impostos, quanto da isenção de contribuições para a seguridade social, as entidades de educação e assistência social estão obrigadas a não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

"APURAÇÃO DE RESULTADO. Tendo sido considerados, na apuração do lucro real, os resultados positivos e negativos fornecidos pelo próprio contribuinte, em atendimento à intimação, eventuais ajustes devem ser inequivocamente demonstrados e comprovados na fase impugnatória.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. REQUISITO. Uma das exigências para que a entidade beneficente seja isenta das contribuições para a seguridade social é ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

5



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

6

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. *As entidades que não se enquadram nos casos de isenção estão sujeitas à CSLL, devendo apurar a base de cálculo e a CSLL devida nos termos da legislação comercial.*

Lançamento Procedente."

Da análise das duas decisões e, principalmente, das ementas transcritas, a manutenção da suspensão da imunidade e isenção tributária e do lançamento de IRPJ e CSLL foi fundada, fundamentalmente, na remuneração dos dirigentes da instituição de educação (art. 12, § 2º, inciso 'a', da Lei nº 9.532, de 1997, e art. 55, inciso II e IV, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

A fiscalização enumerou como determinante da suspensão da imunidade tributária, a cobrança de receitas pela prestação de serviços de ensino, tendo em sua composição, entre outras, mensalidades escolares, multas por atraso no pagamento, taxas escolares e taxa de vestibular e que por este motivo não poderia ser aceita como instituição de ensino.

No recurso voluntário, de fls. 252 a 264, contra a decisão nº 2.663 (suspensão da imunidade tributária), a recorrente explicitou que está respaldada na imunidade tributária estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal, de 1988, posto que cumpre as determinações constantes dos artigos 9º e 14, do Código Tributário Nacional e em conformidade, também, com a jurisprudência administrativa pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais¹, no Acórdão nº CSRF/01-02.368, onde ficou assentada que a imunidade tributária não é uma renúncia ao direito de tributar, mas sim uma limitação constitucional cujas normas sujeitam-se uma exegese ampliativa, posto que não se pode restringir o alcance da Constituição.

Acrescentou que a norma constitucional não é auto-aplicável, razão pela qual as instituições de educação devem observar o disposto nos artigos 9º e 14º do Código Tributário Nacional e que consoante artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, de 1988, as normas que visem a restringir as imunidades constitucionais só podem ser veiculadas

¹ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 29/05/2006.

6



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

7

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

mediante lei complementar e por esta razão as normas limitativas estabelecidas nas leis nº 8.212/91, 9.430/96, 9.532/97 e 9.732/97 e, também, a Instrução Normativa SRF nº 113/98, não podem ter a eficácia pretendida pela autoridade fiscal.

Enfatiza que a recorrente não é, e nunca pretendeu ser entidade beneficente de assistência social ou filantrópica, razão por que não possui Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, não promove assistência social beneficente e remunera os seus diretores, sem qualquer ofensa ao art. 14 do CTN ou à Lei nº 9.532/97 e é por estas mesmas razões que recolhe as contribuições sociais, na forma da legislação de regência, em especial a contribuição para o PIS – Programa de Integração Social.

No mérito e relativamente à exigência de IRPJ e CSLL, a recorrente explicita que o pagamento de salários e outros benefícios estabelecidos na legislação trabalhista não configuram distribuição de renda, lucro ou patrimônio aos sócios, administradores ou dirigentes e, portanto, inexistente descumprimento do disposto nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

Esclarece que a distribuição de renda, lucro ou patrimônio, não foi comprovada pela fiscalização e tendo em vista que os pagamentos de salários e outros benefícios previstos na legislação trabalhista não configuram distribuição disfarçada de lucros e, portanto, não restam motivos para a suspensão da imunidade tributária.

A recorrente transcreve diversas ementas editadas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes versando litígios solucionados onde ficou decidido que o pagamento de salários e outros benefícios aos dirigentes e administradores pela contraprestação de serviços não constitui infração ao artigo 14 do Código Tributário Nacional:

ACÓRDÃO	DATA	EMENTA
101-93.916	21/08/2002	o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores não caracteriza a distribuição de lucro ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos.
107-07.341	15/10/2003	o pagamento regular de salários e outras rubricas trabalhistas, em retribuição de serviços prestados ao estabelecimento mantido, não caracteriza, por si só, desobediência ao comando legal, exceto quando a fiscalização provar que a situação assim apresentada configura distribuição simulada de resultados, o que não foi sequer aventado nos autos.

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

8

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

101-94.610	17/06/2004	a proibição de remunerar dirigentes não alcança os cargos de Reitor e de Vice-Reitor de fundação universitária os quais tem funções apenas administrativas e gerenciais; incabível, também, estabelecer limites de remuneração aos ocupantes dos cargos nominados, quando o valor pago não caracteriza a distribuição de patrimônio; é improcedente a exigência fiscal fundada em procedimento que apura irregularidades, tributando todo o seu resultado, tendo como base procedimental a simples presunção da remuneração excessiva de seus dirigentes.
------------	------------	---

Em seguida, acrescenta que as bases de cálculo adotadas pela fiscalização para a incidência de IRPJ e CSLL não estão conforme com a legislação tributária vigente, vez que o 'superávit' entre as receitas auferidas e os custos e despesas operacionais não podem ser aferidas como lucro líquido e nem como lucro real.

Em reforço a este tese, transcreve as ementas dos acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, com as seguintes redações:

ACÓRDÃO	DATA	EMENTA
101-94.557	12/05/04	o pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo legislação comercial.
101-93.576	22/08/2001	a diferença entre a receita e despesa (superávit) não se confunde com o resultado apurado com observância da legislação comercial.
103-20.584	20/04/2001	a hipótese de incidência da CSLL é o lucro caracterizado pela riqueza nova revelada pelo acréscimo patrimonial verificado após os ajustes do lucro contábil previsto na lei.

Ante a vasta e pacífica jurisprudência administrativa favorável ao sujeito passivo, a recorrente solicita seja:

a) anulado o Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 128, de 24 de novembro de 2003 e restabelecida a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'c' da Constituição Federal, de 1988;

b) deferido o recurso voluntário para que sejam extintos os créditos consubstanciados nos autos de infração e seja reconhecido que:

(b.1) foi consumada a decadência do direito de lançar eventuais créditos tributários;

(b.2) cancelado o lançamento relativo ao IRPJ, por inoccorrência do fato gerador do imposto; e,

(b.3) não realizou o fato gerador da CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 9

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

É de se ressaltar que esta 5ª Câmara já se manifestou acerca da validade do Ato Declaratório Executivo n° 128, de 24.11.2003, decidindo na sessão de 28 de fevereiro de 2007 por sua invalidade, na forma da expressa no Acórdão n° 105-16.308.

Ainda convém lembrar que as irregularidades que propiciaram a ação de suspensão da imunidade pela autoridade administrativa encontram-se descritas e discutidas nos processos n° 10680.007099/2003-73 e 10680.018634/2003-11, sendo que no presente processo nenhuma delas se repete e o lançamento se baseia exclusivamente na forma descrita no Termo de Verificação Fiscal de folhas 31 a 33, limitando-se a apurar o IRPJ e a CSLL sobre valores que a fiscalização entendeu representarem o resultado da recorrente.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 10

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

Os recursos voluntários preenchem os requisitos de admissibilidade e comprovado o arrolamento de bens, devem ser conhecidos por este Colegiado.

Tendo em vista que os fundamentos de fato e de direito para a suspensão da imunidade tributária e para o lançamento de IRPJ e CSLL são os mesmos, os litígios serão examinados simultaneamente e na forma estabelecida no artigo 32, § 9º, da Lei nº 9.430/96.

A suspensão da imunidade tributária e a exigência de crédito tributário (IRPJ e CSLL) estão fundadas, basicamente, no entendimento firmado pela autoridade lançadora e confirmado pela decisão de 1º grau, de que o sujeito passivo não tem direito à imunidade porque não presta serviços gratuitamente a toda sociedade e remunera seus administradores ou dirigentes.

A despeito de já ter essa C Câmara decidido a respeito da não validade do Ato Declaratório Executivo, porém, por constar dos argumentos de decidir e de recorrer, trago o teor da discussão para que não se perca o seu conteúdo, porquanto o presente processo integra recurso diferente daquele outro e podem ter caminhos processuais futuros diversos.

Ainda, se justifica tal repetição no fato de constar sua discussão tanto na base conceitual do lançamento sob discussão aqui, quanto das razões de decidir e de recorrer.

Isenções e Imunidades Tributárias – Ato Declaratório Executivo
DRF/BHE nº 128/2003



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 11

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

Para entender o equívoco cometido pela autoridade lançadora e pela autoridade julgadora de 1º grau, é necessária uma retrospectiva da evolução da legislação que regula a matéria.

O documento anexado, as fls. 49 a 67, intitulado DESPACHO – Suspensão de Imunidade, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte (MG), analisa o tema da isenção ou imunidade tributária das instituições de educação a partir do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, quando foi consolidada toda a legislação até então esparsa que versava sobre a tributação do Imposto sobre a Renda.

Aquele artigo dispunha:

“Art. 30. As sociedades, associações e fundações referidas nas letras ‘a’ e ‘b’ do art. 28 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de dezembro de 1943, gozarão de isenção do imposto de renda, desde que:

I – não remunerem os seus dirigentes e não distribuam lucros, a qualquer título;”

Posteriormente, esta redação foi alterada pelo artigo 14 da Lei nº 5.172, editada em 25 de outubro de 1996, e que passou a ter a denominação de Código Tributário Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, e passou a ter a seguinte redação:

“Art. 9º. É vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios:

*...
IV – instituir imposto sobre:*

*...
c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos de lei;*

*...
Art. 14. O disposto na alínea ‘c’, do inciso IV, do art. 9º e subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

11



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 12

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

...§ 2º - Os serviços a que se refere a alínea 'c' do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

Como se vê, o inciso I, do artigo 14 do Código Tributário Nacional deixou de vedar a remuneração dos dirigentes de instituições de educação e determinou que não poderiam distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado.

Posteriormente, com o advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou a redação dos artigos 9º e 14, do Código Tributário Nacional passou a ter o seguinte comando:

"Art. 9º. É vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios:

*...
IV – instituir imposto sobre:*

*...
c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;*

*...
Art. 14. O disposto na alínea 'c', do inciso IV, do art. 9º e subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas.*

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

*...
§ 2º - Os serviços a que se refere a alínea 'c' do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."*

A alteração na alínea 'c', do inciso IV, do artigo 9º acima acompanha a redação dada pelo artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal, de 1988, mas o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 13

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

que interessa para a análise do tema em exame é o inciso I, do artigo 14, do Código Tributário Nacional.

Esta nova redação veio para ampliar o alcance da distribuição de patrimônio e renda de ***"a título de lucro ou participação no seu resultado"*** para distribuição de ***"qualquer parcela de patrimônio ou de rendas a qualquer título"***.

De fato, a redação anterior era imprópria porque uma instituição de educação imune não apura lucro e nem resultado, mas sim, simples 'superavit' ou 'deficit' operacional em cada período.

Entretanto, verifica-se que a vedação para a **distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas** permaneceu incólume e, portanto cabe aqui a análise do termo **patrimônio e renda**.

A palavra patrimônio de acordo com De Plácido e Silva² consiste:

"No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido do Direito Público, patrimônio entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, isto é, em dinheiro pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade."

O conceito de renda é bastante amplo, mas na busca do conteúdo semântico, várias teorias procuram explicar e justificar as definições dos termos, tais como³:

a) a **teoria econômica**, que visualiza a renda como riqueza nova derivada de fonte produtiva, considerando-se como tal a renda líquida (renda bruta menos despesas para a produção dos rendimentos), sendo que para alguns ainda é essencial que haja o consumo da renda;

² DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1982, Vol. III, pág. 330.

³ LEMKE, Gisele. In: Maia, Mary Elbe Gomes Queiroz. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Barueri(SP), Editora Manole Ltda., 1ª edição, 2004, pág.68.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. 14

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

b) as teorias fiscais: I) a teoria da renda-produto, para a qual a renda é sempre uma riqueza nova material, derivada de fonte produtiva, periódica, considerada como renda líquida (renda bruta menos a dedução dos gastos para a conservação e reconstrução do capital); II) teoria da renda-acrécimo patrimonial, que vê a renda como todo o ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, independentemente de o ingresso ter sido consumido ou reinvestido, considerando na apuração da renda líquida a dedução dos gastos para a obtenção dos ingressos e para a manutenção da fonte; III) teoria legalista, para a qual é renda tudo o que a lei estabelecer (esta teoria teve, entre outros, como um dos seus grandes defensores, Rubens Gomes de Sousa).

A professora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia⁴ pesquisou toda teoria sobre o conceito de renda e proventos de qualquer natureza que foi adotado pelo Código Tributário Nacional e entre outras assertivas, registra na essência o seguinte:

"Do confronto do significado acolhido para as palavras renda e proventos, que se situam no núcleo da exação como preceituada no texto constitucional, com o exame sistemático e em conjunto dos princípios que norteiam a incidência do Imposto sobre a Renda, constata-se que o sentido que melhor convém aos citados vocábulos e, exatamente, que eles se referem a 'renda' ou 'proventos' que revelem acréscimos patrimoniais.

Essa idéia encontra-se subjacente em todo o sistema tributário constitucional, tendo em vista que admitir o contrário seria abrir a possibilidade de tributação sobre: ou um mínimo existencial; ou os valores que não são ganhos por se destinarem a cobrir despesas e gastos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, o que resultaria na exigência de tributo sobre valores despendidos e que não são receita ou renda; ou, ainda, o próprio patrimônio, incidência essa que configuraria outra exação, prevista em hipótese de incidência diversa do Imposto sobre a Renda.

O termo renda não se confunde com a palavra receita porquanto o próprio artigo 43 do CTN equipara a renda ao acréscimo patrimonial, ou seja, a renda é a diferença entre a receita e os dispêndios necessários para a obtenção da receita e, além disso, o

⁴ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Barueri: Editora Manole, 1ª edição, 2004, págs. 70/71.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 15

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

Decreto-lei nº 1.597/77 não utilizou o vocábulo 'renda' e substituiu por uma seqüência de termos, tais como: receita bruta, custos, despesas operacionais, lucro operacional, lucro líquido que corresponde ao incremento do patrimônio no período que, após os ajustes estabelecidos em lei, resultaria em lucro real que é a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Em verdade, o pagamento de salários aos dirigentes ou administradores não pode ser confundido com distribuição de patrimônio ou renda porquanto este pagamento constitui exatamente o inverso ou sejam, custos, despesas operacionais ou dispêndios necessários para a obtenção das receitas operacionais.

Os vocábulos patrimônio e renda não se confundem com as receitas e nem com os rendimentos brutos.

Desta forma, o pagamento de salários aos dirigentes, administradores ou sócios pelos serviços prestados de gerência da instituição de educação, por si só, não configura fato impeditivo para a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'c' ou para a isenção estabelecida no artigo 195, § 7º da Constituição Federal de 1988.

Outrossim, a isenção prevista no § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, de 1988, deve ser interpretada como imunidade constitucional consoante melhor doutrina em vigor e sujeição ao disposto no artigo 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

A fiscalização e a autoridade julgadora de 1º grau entenderam que o disposto no artigo 30 da Lei nº 4.506, de 1964, teria sido confirmado pela redação do artigo 12, § 2º, alínea 'a', da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Este entendimento não prospera face ao disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, de 1988, porquanto a alínea 'a', do § 2º, do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, está limitando a imunidade tributária, com o estabelecimento de condições que já não mais vigoravam desde o advento do artigo 14, inciso I, da Lei nº 5.172/66.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.	16

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

**Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, 2.028/DF e Outras
Decisões do Supremo Tribunal Federal**

Este assunto já foi objeto de decisão do Supremo Tribunal Federal no ADI nº 1.802-3⁵, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. DJU de 13/02/2004, em cuja ementa tem a seguinte dicção:

"Conforme precedente no STF (RE 93.770, Munõz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando suscetíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar."

A sentença não deixa qualquer margem à dúvida quando diz que a Constituição Federal remete à lei ordinária, a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da instituição de educação ou assistencial imune e que quanto à matéria relacionada com a imunidade ou a limitação do poder de tributar, face ao disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, de 1988, quando suscetível de disciplina infraconstitucional, está reservado à lei complementar.

Desta forma, a disciplina infraconstitucional válida e relativa à imunidade tributária das instituições de educação limita-se ao artigo 9º e 14 do Código Tributário Nacional que adquiriu o 'status' de lei complementar com a edição de Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967 e às Leis nº 9.430/96 e 9.532/97, apenas, na parte não relacionada com a limitação do poder de tributar.

Relativamente a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aprofunda-se a análise dos dispositivos constitucionais, em especial o artigo 195 da Constituição Federal, de 1988, reza:

"Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos desta lei, mediante recursos

⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em www.stf.gov.br e acesso em 13/04/2006

16



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 17

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

...
§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

Por outro lado, o artigo 205 da mesma CF/88, ao versar sobre a educação no Brasil determina:

"Art. 205 – A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Estes dois artigos estão vinculados ao artigo 203 da mesma Constituição quando estabeleceu:

"Art. 203 – A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivo:

...
III – promoção da integração ao mercado de trabalho."

Conceitualmente não há como dissociar educação com a promoção da integração ao mercado de trabalho, posto que o artigo 205 fala em qualificação para o trabalho e o artigo 203 trata da promoção da integração ao mercado de trabalho.

Desta forma, a Constituição Federal vincula o ensino como uma forma de assistência social e, por consequência, a isenção, ou melhor, a imunidade tributária das contribuições sociais está assegurada para a atividade de ensino.

Por oportuno, alerta-se que o Senhor Ministro da Previdência aprovou o PARECER/CJ/Nº 2.416/2001, em 06 de março de 2001, onde ficou assentado que:

"CONCLUSÃO

23. Em vista do anteriormente demonstrado é importante explicar que o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, fixa tão somente os requisitos essenciais à concessão de isenção de contribuições previdenciárias,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 18

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

não definindo o que seja assistência social, mas impondo a exigência de que, a entidade interessada em obter isenção de contribuições previdenciárias promova assistência social beneficente.

24. Como já explicitado anteriormente, a promoção de assistência social beneficente se dá com a realização de um dos objetivos da assistência social, dispostos nos arts. 203 da Constituição Federal e 2º da Lei n° 8.742, de 1993. Dessa forma a entidade que atenda aos objetivos da assistência social previsto naqueles diplomas legais, atende aos requisitos do art. 55 da Lei n° 8.212, de 1991, quanto a promoção da assistência social beneficente inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

Desta forma e mesmo que o artigo 150, inciso VI, letra 'c', da Constituição Federal verse apenas sobre a vedação de instituir imposto e que as contribuições sociais não seriam impostos, ainda assim, a Carta Magna outorga benefícios especiais às instituições de educação.

Este entendimento decorre do fato de que doutrina predominante tem sido construída no sentido de que da análise da Constituição Federal, a interpretação deve ser a mais ampla possível tendo em vista que ela versa, principalmente, sobre os princípios que estabelecem a estrutura e coesão ao sistema jurídico.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal⁶ consagrou este paradigma quando decidiu, por maioria de votos de sua 2ª Turma, conforme a seguinte ementa:

'IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO. ART. 19, INC. III, ALÍNEA 'd'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e os postulados nela consagrado. O livro, com objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o forma e que a constituição protege.'

O Ministro Sepúlveda Pertence do Supremo Tribunal Federal, no voto proferido no Recurso Extraordinário nº 237.718⁷ registrou *'diferente é a inspiração da imunidade das*

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 102.141/RJ, Min. Carlos Madeira, 18/10/1985.

18



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 19

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

instituições de educação e de assistência social, onde a imunidade não é apenas garantia de sua licitude, mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial às atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado."

A interpretação ampla da Constituição Federal, de 1988, extravasa o conteúdo do § 4º, do artigo 150, § 7º, do artigo 195 e incorpora os comandos contidos no Capítulo III que trata da 'EDUCAÇÃO, DA CULTURA E DO DESPORTO' e onde se destacam os seguintes dispositivos:

"Art. 205 – A educação, direito de todos e dever de Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

...

Art. 209 – O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

*I – cumprimento das normais gerais de educação nacional; e,
II – autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público."*

Ora, se a educação é um direito de todos e, sobretudo, um dever de Estado, a concessão da imunidade tributária para o **patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais nela mencionadas**, a interpretação ampla da Constituição Federal não constitui qualquer aberração jurídica.

Outrossim, mesmo que a liminar concedida na ADIn nº 1.802-3, não constitua decisão definitiva, a suspensão dos dispositivos legais até a decisão final da ação produz efeitos e devem ser obedecidos (decisão unânime do Pleno do Supremo Tribunal Federal).

Por outro lado, a imputação correspondente à isenção de CSLL foi apurada pela fiscalização como infração do disposto no artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pelo arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998.

⁷ TELES, Gil Trota. Anotações Jurisprudenciais à Constituição Federal de 1988. Curitiba: Juruá, 1ª edição, 2ª Tiragem, pág. 467.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.	20

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

O dispositivo legal que deu respaldo ao lançamento de CSLL foi suspenso pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-3 que reiterou o entendimento no sentido de que as limitações do poder de tributar, inclusive, no tange a alteração de normas de imunidade tributária, só pode ser viabilizada mediante lei complementar.

Aliás, a ementa da decisão prolatada na ADI-CM 2028/DF⁶ está redigida nos seguintes termos:

‘AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 1º, NA PARTE EM QUE ALTEROU A REDAÇÃO DO ARTIGO 55, III, DA LEI Nº 8.212/91 E ACRESCENTOU-LHE OS § 3º, 4º E 5º, E DOS ARTIGOS 4º, 5º E 7º, TODOS DA LEI 9.732, DE 11 DE DEZEMBRO DE 1998. - -

- Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

- De há muito se firmou jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a ‘lei’ para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

- No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

- É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a ‘lei’ sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, ‘c’, da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (Cabe a lei

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em www.stf.gov.br e acesso em 04/05/2006.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

21

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

complementar: ... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensão provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. (destaquei)

- Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária – a de que, no que diz respeito a requisitos a serem observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não conhecimento da presente ação direta. Entende-se que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

- Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada.

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados – o que não poderia ser feito sequer por lei complementar estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem

21



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 22

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do 'periculum in mora'. Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.

Votação: unânime

Resultado: referendar a concessão da liminar."

Como se vê, referendada a liminar concedida, está suspensa a aplicação do artigo 55, da Lei nº 8.212/91 e, também, dos acréscimos dos §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

Constata-se, pois, que todos os dispositivos das leis ordinárias que respaldaram a auditoria fiscal que culminou com a suspensão da isenção ou da imunidade tributária estão fulminados pela decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Mesmo que a liminar não tenha a eficácia 'erga omnis', o acórdão (RE 93.770) que serviu de paradigma para o decisório constitui decisão definitiva em Recurso Extraordinário, e embora não se trate de Imposto sobre a Renda, os fundamentos de fato e de direito são similares e, portanto, já existe uma decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, o acórdão proferido no RE 93770/RJ, relatado pelo Ministro Soares Munõz,⁹ no julgamento de 17 de março de 1981, (DJU de 03/04/1981) tem a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE. O artigo 19, III, 'c', da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na lei maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas aquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. Inaplicação do art. 17 do Decreto-lei nº 37/66. Recurso Extraordinário conhecido e provido."

Registre-se, por oportuno que o artigo 17 do Decreto-lei nº 37/66, versa sobre inexistência de produto similar nacional para o gozo da imunidade ou da isenção na

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em www.stf.gov.br e acesso em 13/04/2006.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.	23

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

importação que, no caso, era de interesse de uma instituição de assistência social com direito a imunidade tributária.

Nestas condições e em conformidade com o disposto no artigo 1º do Decreto nº 2.194, de 07 de abril de 1997 e nos artigo 1º, inciso IV e 2º da Instrução Normativa SRF nº 31, de 08 de abril de 1997, a autoridade julgadora no âmbito administrativo deve obediência, sem restrição.

Outrossim, tanto o decreto como a norma complementar tem respaldo no entendimento consagrado no Parecer PGFN/CRF Nº 439/96, da lavra do Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes¹⁰ eminente Procurador-Geral Adjunto da Procuradoria da Fazenda Nacional, onde está assentado o seguinte:

"Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa."

Pelas razões acima expostas, entendo que o Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 128/2003 está fundado em dispositivos legais que já estão suspensos ou julgados em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e, portanto, não tem a eficácia pretendida pela autoridade administrativa.

Aliás, o Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 128/2003 já foi julgado por esta Quinta Câmara no Acórdão nº 105-16.308, de 28/02/2007 e declarada sua ineficácia e restabelecido o direito à imunidade tributária do sujeito passivo para o período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 2001.

Bases de Cálculo de IRPJ e CSLL

¹⁰ OLIVEIRA MORAES, Luiz Fernando. Processo Administrativo Fiscal – Competência de Conselho de Contribuintes para Decidir sobre Matéria Constitucional. Revista Dialética do Direito Tributário: vol. 13, pág. 97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. 24

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

Quanto às bases de cálculo adotadas pela fiscalização para a incidência de IRPJ e CSLL não tem suporte na legislação tributária vigente.

A fiscalização considerou como base de cálculo de IRPJ o "superávit" apurado pela recorrente no período do 1º trimestre de 1999 a 3º trimestre de 2001.

Consoante o disposto no artigo 14, inciso III, do Código Tributário Nacional, a escrituração de receitas e despesas permite a apuração de 'déficit' ou 'superávit'. Com a escrituração estabelecida em lei complementar não permite a apuração do lucro real.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis e, portanto, o lucro líquido não pode ser equiparado a lucro real, arbitrado ou presumido.

A jurisprudência administrativa¹¹ sobre a imunidade tributária de instituições e educação e de assistência social versado no mesmo dispositivo constitucional é pacífica, porquanto, entre outros acórdãos podem ser transcritas as seguintes ementas:

"SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. IRPJ. LUCRO REAL. Como base de cálculo deve ser apurada, em estrita observância ao disposto no art. 6º e seus parágrafos do Decreto-lei nº 1.598/77 e suas alterações, não havendo como equiparar os 'superávits' apurados na escrituração das entidades imunes, que entre outros fatores não apuram o resultado da correção monetária dos elementos patrimoniais com o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses 'superávits' compatíveis com a base de cálculo em lei prevista. **Recurso conhecido e provido.** (Ac. 101-92.178, de 15/07/1998 – DOU de 11/11/1998)."

"INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, 'c' da Constituição Federal de 1988, alcança as instituições de Assistência Social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos insertos no artigo 14 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN. Por outro lado, como base de cálculo da exação o lucro real deve ser apurado em estrita observância ao disposto no art. 6º e seus parágrafos do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e alterações

¹¹ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 20/04/2006.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.	25

Processo n.º : 10680.002103/2004-98

Acórdão n.º : 105-16.357

*posteriores, não havendo como se equiparar aos 'superávits' registrados na escrituração das entidades imunes, que dentre outros fatores não promovem a correção monetária dos elementos patrimoniais, nem determinam o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida e, ainda, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superávits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista. **Recurso conhecido e provido.** (Ac. 101-94.140, de 19/03/2003 – DOU de 03/06/2003)."*

A Câmara Superior de Recursos Fiscais¹² confirma o entendimento consoante Acórdão nº CSRF/01-04.250, de 15/10/2002, publicado no DOU de 06/08/2003, com a seguinte ementa:

'INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. Suspensa a imunidade tributária pela autoridade competente (art. 14, § 1º, do CTN) a instituição é inserta no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais e deve ter todo o seu resultado tributado dentro de uma das modalidades previstas na legislação. Para que a tributação se concretize é necessário que a autoridade administrativa demonstre, nos autos, a ocorrência do fato gerador e da respectiva base de cálculo. É improcedente a exigência fiscal fundada em procedimento que apura irregularidades, tributando isoladamente valores correspondentes a glosas de custos e despesas e certos fluxos financeiros, sem prévia apuração do resultado fiscal, como também, sem verificar se a contabilidade da instituição permite, ou não, a apuração do lucro real, por gerar insegurança e incerteza quanto à ocorrência do fato gerador e exatidão da base de cálculo do tributo. (Ac. CSRF/01-04.250, de 15/10/2002 – DOU de 06/08/2003)."

Como se vê, o 'superávit' não constitui lucro líquido e nem lucro real e, portanto, o lançamento não poderia prosperar.

A doutrina sobre o tema não é discrepante conforme preleção do Prof. Luciano Amaro¹³, como segue:

"A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) é corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda a título de lucro participação no seu resultado. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor

¹² BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 20/04/2006.

¹³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 6ª edição, 2001, pág. 150.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 26

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar o lucro.

A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se – não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit).

Esse superávit não é lucro.

Lucro é conceito afeto à noção de empresa, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade foi criada, não para dar lucro ao seu criador, mas para atingir finalidade altruística."

Seria conveniente lembrar que Instrução Normativa SRF nº 113/98 estabelece com clareza os procedimentos que devem ser adotados para as instituições de educação que estavam imunes e que passaram a ter fins lucrativos.

Diz o artigo 17, da IN/SRF nº 113/98:

"Art. 17 – As instituições de ensino beneficiada com isenção do imposto de renda até 31 de dezembro de 1997, que não se enquadra como instituição imune, será considerada, a partir de 1º de janeiro de 1998, contribuinte relativamente a todos os impostos e contribuições de competência da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º - As instituições a que se refere este artigo, bem assim as que gozavam de imunidade e tenham se transformado, a partir de 1º de janeiro de 1998, em pessoas jurídicas com fins lucrativos, deverão:

I – levantar, em 1º de janeiro de 1998, balanço de abertura observadas as normas da legislação comercial, especial o disposto nos arts. 178 a 182, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II – avaliar os bens, direitos e obrigações, integrantes do patrimônio, segundo o disposto nos arts. 183 e 184 da Lei nº 6 de 1976;

III – apurar e pagar os impostos e contribuições de competência União, administrados pela Secretaria da Receita Federal, obs:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.	27

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

as normas de legislação vigente, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 2º - Os bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1995 serão avaliados pelo respectivo custo de aquisição e, quando classificáveis no ativo permanente, corrigidos monetariamente até aquela data, observada a legislação vigente à época." (destaquei)

No caso dos autos, a fiscalização enquadrou de ofício e compulsoriamente, a recorrente como instituição de educação com fins lucrativos e, portanto, deveria ter cumprido, pelo menos, os atos normativos vigentes, sob pena de nulidade da apuração dos resultados.

Nas condições postas nos autos, o lançamento pretendido não passa de uma ficção sem motivo determinante para a suspensão da imunidade tributária e nem para tributação da diferença entre as receitas e despesas.

Pelo exposto, não há como prosperar a tributação do 'superávit' (diferença entre as receitas e despesas) como lucro real para a incidência de IRPJ e lucro líquido para incidência de CSLL.

Prestação de Serviços de Ensino - Filantropia

Outrossim, a tese esboçada pela autoridade fiscal no sentido de que para uma instituição de educação ou de assistência social gozar da isenção ou da imunidade tributária deve prestar serviços gratuitos à comunidade carente já está completamente ultrapassada desde o advento do Código Tributário Nacional e pelas reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal e pela melhor doutrina predominante no País.

De fato, além das decisões do Pleno do Supremo Tribunal Federal já mencionadas nos tópicos anteriores, merece destaque a análise procedida por Paulo Aires Barreto¹⁴ :

"É despropositado pretender que os serviços prestados por instituições de educação e de assistência social sejam sempre gratuitos. Esse

¹⁴ BARRETO, Aires e Paulo Aires. IMUNIDADES TRIBUTÁRIA: LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. São Paulo: Dialética, 2001, 2ª edição, pág. 110 e 111.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.	28

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

despropósito fica mais visível se tomarmos em conta fato singelo: se os serviços prestados por essas instituições fossem (sempre) todos gratuitos, de nada valeria a imunidade. Fosse gratuitos, não teriam preço; não tivessem preço, jamais poderiam ser objeto de tributação por via de impostos, porque não haveria manifestação de capacidade contributiva, pressuposto inafastável da incidência de todo e qualquer imposto.

Todo mundo sabe, ninguém desconhece. Atividades graciosas, gratuitas, não podem ser objetos de tributação, por via de imposto. Não há conteúdo econômico nessas atividades; logo, não podem ser alvo de imposto. E, nem mesmo de contribuições porque estas envolvem caracteres de impostos.

Consequência inexorável é que a imunidade se volte exatamente para os serviços não gratuitos, para os serviços cobrados. Só este tem preço. Só estes podem formar renda, cuja distribuição é vedada. É de uma obviedade gritante: só tem sentido haver imunidade para serviços em que há preço."

O mesmo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 93.463/RJ, de 16/04/1982,(RTJ 101/769), o Ministro Relator Cordeiro Guerra¹⁵ afirmou no voto que:

"o que impressionou o fisco foi que a sociedade recorrida é prospera, aufera larga renda dos seus alunos, pela remuneração que cobra, e não concede senão insignificantes bolsas gratuitas. Entretanto, nem por isso deixa de ser uma instituição de educação, pouco filantrópica que seja, mas que a Constituição concedeu a imunidade para promover o ensino, e não, apenas, o ensino gratuito"

E concluiu a sentença com a seguinte ementa:

"IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS ESTABELECIMENTOS DE EDUCAÇÃO. Não perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do CTN. Na expressão instituições de educação se incluem os estabelecimentos de ensino, que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores."

Ante a decisão do Supremo Tribunal Federal conforme ementa acima, tornam-se infrutíferas as discussões sobre tema.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em www.stf.gov.br e acesso em 09/05/2006.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. 29

Processo n.º : 10680.002103/2004-98
Acórdão n.º : 105-16.357

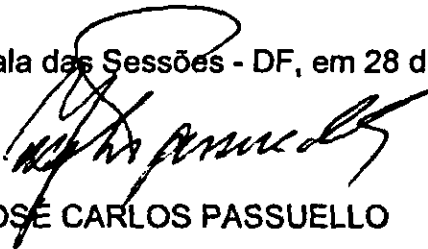
Em verdade o presente processo não se apresenta tecnicamente como decorrente daquele contido no recurso n.º 143.798, julgado por esta C Câmara na sessão de 28.02.2007 (Acórdão n.º 105-16.308), porém contém com ele estreita ligação umbilical porquanto decorrem ambos da suspensão da imunidade da recorrente, motivo porque, apensar de desnecessário, se motiva esta Câmara a referendar a decisão prolatada no recurso n.º 143.798, pelo acolhimento das mesmas razões de decidir.

Conclusão

Pelas razões expostas, de concluir-se que o pagamento de custos ou despesas operacionais (remuneração dos administradores) para o desenvolvimento de suas atividades de ensino, devidamente comprovado com documentação hábil e idônea, não constituem infração aos incisos I, II e III do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento aos recursos voluntários interpostos para declarar a ineficácia do Ato Declaratório Executivo DRF/BHE n.º 128, de 24 de novembro de 2003 e, por via de consequência, cancelar os autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Sala das Sessões - DF, em 28 de março de 2007.


JOSE CARLOS PASSUELLO

